

Le contrôle de gestion et l'évaluation des politiques publiques

Management control and evaluation of public policies

Mohamed Bal, (Doctorant-Chercheur)

*Laboratoire (LEREG)
FSJES d'Agadir
Université Ibn Zohr, Maroc*

Rachid El Bettoui, (Enseignant-Chercheur)

*Laboratoire (MAPES)
EST d'Agadir
Université Ibn Zohr, Maroc*

Lhassane Jaouhari, (Enseignant-Chercheur)

*Laboratoire (LEREG)
FSJES d'Agadir
Université Ibn Zohr, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté des Sciences juridiques Économiques et Sociales B.P 8658 Cité Dakhla Université IBN ZOHR Maroc (Agadir) 80000 Téléphone : 05-28-23-28-17. fax : 05-28-23-28-20. Bal.mohamed12@gmail.com
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	Bal, M., El Bettoui, R., & Jaouhari, L. (2021). Le contrôle de gestion et l'évaluation des politiques publiques. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 2(5), 241-257. https://doi.org/10.5281/zenodo.5516226
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

DOI: 10.5281/zenodo.5516226

Received: August 16, 2021

Published online: September 19, 2021

Le contrôle de gestion et l'évaluation des politiques publiques

Résumé

L'évaluation des politiques publiques, dans son acception pratique, est récente au Maroc. Son statut juridique et réglementaire reste en deçà des réformes en cours. Ce n'est qu'au début des années quatre-vingt-dix que ces évaluations ont pris forme. Les organismes internationaux, surtout financiers, ont procédé à des actions d'évaluation dans des secteurs spécifiques pour ne citer que la santé et l'éducation. Ces évaluations ont pointé des doigts de pertinentes carences, surtout au niveau structurel. En effet, ces initiatives, qui sont, dans la majorité, internationales ne riment pas avec la tonalité et le contenu des discours publics sur la réforme administrative. À scruter de plus près, l'arsenal législatif et réglementaire, il ressort que l'évaluation n'y est que rarement appréhendée comme une activité spécifique. En outre, l'émergence d'une culture managériale fondée sur la logique d'efficacité et d'efficience commence à interpeller les pôles décisionnels publics. La gestion de l'institution publique n'est plus à l'abri du suivi et du contrôle. Laquelle gestion est invitée à s'inscrire dans une culture de modernisation préconisant les actions évaluatives comme composante stratégique du contrôle de gestion et de la régulation. Dans ce cadre, le présent article tente de mettre sous la lumière les liens existants entre le contrôle de gestion et l'évaluation des politiques publiques. Pour atteindre cet objectif, nous proposons via une étude exploratoire un cadre conceptuel et théorique permettant de clarifier les liens entre ces paradigmes concepts. Ainsi, notre étude a permis d'explicitier que le paradigme « évaluations de l'action publique », même s'il se distingue du contrôle de gestion, entretient des liens nécessaires avec ce dernier.

Mots clés : Contrôle de Gestion, Évaluation, Politiques, Institutions Publiques

Classification JEL : H83, M4

Type de l'article : Article théorique.

Abstract

Research demonstrated that the evaluation of public policies, in its practical sense, is recent in Morocco as these assessments took place only in the 1990s. Both the legal and regulatory status of these policies remains under the ongoing reforms. To illustrate, international organizations, specifically the financial ones, have carried out assessment actions in some sectors such as health and education, which pointed to relevant deficiencies including structural weaknesses. Along with these organizations, the donors have proceeded to evaluate the public institutions following a logic structure of the alliance, partnership and cooperation. In fact, most of these international initiatives do not correspond with the content of the public discourse concerning the administrative reform. If we have a deep look at the legislative and regulatory arsenal, we can easily understand that the evaluation is rarely understood as a specific activity. In addition to that, public decision-making centers are now in front of a new challenge, which is the emergence of a managerial culture based on the logic of effectiveness and efficiency. The management of the public institution becomes no longer protected from monitoring and control. Now, management is required to be an important part of a modernization culture advocating the evaluative actions as a crucial strategic component of its well-established system. In this context, this article attempts to shed light on the existing links between management control and the evaluation of public policies. To achieve this objective, we propose via an exploratory study a conceptual and theoretical framework allowing to clarify the links between these paradigms concepts. Thus, our study made it possible to clarify paradigm « evaluation of public action », even if it is distinguished from management control, maintains the necessary links with the latter.

Keywords : Management Control, Evaluation, Policies, Public Institution

JEL Classification : H83, M4

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction :

La quasi-totalité du pays du globe est engagée dans une dynamique de modernisation et de reconfiguration de leurs institutions publiques. Cette dynamique est traduite par le souci d'implanter une culture de performance en ce qui concerne la gouvernance de l'administration publique. Au cours de ces dernières années, la quasi-totalité des pays du monde évolue dans un contexte conjoncturel marqué par de profondes mutations. Les objectifs déclarés de ces États consistent à évaluer les politiques de management, à maîtriser les ressources, surtout financières, et à piloter la performance des organisations. Mais pour atteindre ces objectifs, il fallait mettre en place un outil efficace permettant de positionner ces économies dans ce contexte spécifique.

En effet, les débats sur le contrôle de gestion comme solution à adopter dans le secteur public ont vu le jour depuis une dizaine d'années, surtout avec la succession des crises financières qui ont touché les organisations. De ces débats ressortent que les pratiques du contrôle de gestion ne riment pas avec les définitions qui ne cessent de se multiplier et qui varient d'une organisation à une autre. Ces débats ne concernent pas seulement le contrôle de gestion, mais prennent en considération l'évaluation de la politique managériale des administrations ou entreprises publiques. Ces deux notions sont loin d'être identiques, mais s'inscrivent dans une logique de proximation considérée comme un enjeu renvoyant à la question de « maîtrise ».

En ce qui concerne le contrôle de gestion, on est amené à rendre intelligible la conformité du fonctionnement avec les attentes. Dans le cas de l'évaluation, il s'agit de comparer les résultats aux ambitions. De là, on constate que le décèlement des écarts est moins important, que l'existence des causes et des effets escamotés. Cet enjeu marquant ces deux pratiques managériales nous a permis d'interroger la question suivante : **quel est le rôle du contrôle de gestion dans l'évaluation des politiques publiques ?** Ce questionnement nous incite à interroger la logique de similitude entre les deux formes managériales, leurs adaptations à un contexte public ainsi que leur appréhension d'un point de vue théorique.

En ce qui concerne la méthode préconisée pour expliciter les frontières entre les deux concepts, nous avons procédé à la mise en valeur des modèles organisationnels qui ont conçu le contrôle de gestion dans des contextes spécifiques. Ensuite, nous avons évoqué leurs limites quant aux contextes managériaux actuels. Ces contextes invitent le contrôle de gestion et, en même temps l'évaluation à s'adapter à cette nouvelle réalité, notamment, dans le secteur public.

L'objectif déclaré de cet article consiste à présenter à partir d'une étude exploratoire les liens existants entre le système du contrôle de gestion et l'évaluation des politiques publiques. Ainsi, dans un premier temps, nous allons mettre en exergue les sémantismes de ces deux notions et en même temps délimiter leurs contours en jetant un éclairage théorique sur les deux concepts. Ce rappel théorique nous permet d'asseoir notre réflexion par rapport aux différents modèles. Le deuxième élément de notre étude concerne les spécificités du fonctionnement du contrôle de gestion dans le secteur public.

2. Revue de littérature

2.1. Le contrôle de gestion

2.1.1. Les fondements du contrôle de gestion

Le concept « contrôle de gestion » a été dument explicité par la littérature. Nous citons dans cette perspective les travaux de (Anthony 1965), (Bouquin et Pesqueux), (Gerrand 1969), (Norton et Kaplin), (Williams 2004) et (Bouquin et Fiol 2007,). Ces chercheurs ont clarifié les contours de la notion considérée comme une notion phare.

En effet, le contrôle de gestion s'inscrit dans une perspective managériale. Cette dimension se fonde sur un processus d'évaluation et de pilotage de la performance, rendue par les pôles décisionnels d'une organisation. Dans ce sens, le contrôle de gestion est censé être adapté à la

culture spécifique de l'entreprise pour réaliser les objectifs tracés. Mais pour bien spécifier le concept, il fallait se démarquer de l'acception disciplinaire qui fait croire que l'objet de cette pratique est le Personnel de l'organisation. Le contrôle de gestion ne renvoie pas au contrôle pratiqué dans la douane ou dans les agences bancaires...etc. Il est loin d'être réducteur pour endosser cette fonction disciplinaire liée au personnel.

Le contrôle de gestion, comme son nom l'indique, a toujours été inscrit dans son contexte et façonné selon le mode de fonctionnement organisationnel mis en place. Cette adaptation et ce façonnement ont évolué eu égard aux différents facteurs et à différentes réalités. Récemment, le contrôle de gestion est marqué par une croissance au niveau de sa pratique. Cela est dû à des facteurs environnementaux et théoriques. Les premiers relèvent des perturbations qui ont affecté les organisations. Les deuxièmes, qui sont d'ordre théorique, relèvent de l'influence du courant de pensée qui généralise l'idée selon laquelle il existerait un homologue structural entre toutes les organisations.

2.1.2. Le contrôle de gestion dans les théories des organisations

Dans un contexte de révolution industrielle, les ingénieurs ont abandonné le modèle d'atelier en faveur de celui du travail en usine. L'entreprise n'était pas dotée d'un modèle organisationnel. Mais dans un souci de productivité qui préoccupait les entreprises industrielles à l'aune du 20^e siècle, les principaux ténors de l'école classique comme Taylor, M. Weber et H. Fayol, ont créé des modèles scientifiques qui ont influencé le contrôle de gestion. Ainsi, Fayol a conçu la comptabilité industrielle pour proposer des actions correctives et corriger les dysfonctionnements organisationnels. Ce chercheur a initié la division du travail, concept fondateur de l'école classique. M. Weber s'est intéressé à la codification et à la formalisation des activités du travail. Ces réflexions n'ont pas servi les professionnels et leurs activités. Cela a motivé bon nombre de théoriciens pour revoir les conditions de travail ainsi que leurs conséquences sur les travailleurs.

Le courant dit des relations humaines s'est intéressé à l'implication et à la motivation des ressources humaines dans l'entreprise. On pourra parler dès lors du contrôle de gestion comme facteur déterminant dans la motivation des ressources humaines. Ce courant a enrichi la vision de l'entreprise en vue d'amplifier l'efficacité des acteurs. En fait, le facteur humain est l'ossature autour de laquelle s'articule toute la pensée de la théorie des relations humaines. Dès lors, la tâche du contrôleur de gestion est humanisée et socialisée, étant donné que l'attention portée sur l'homme a un effet positif sur son rendement et sa productivité dans le processus organisationnel.

Selon la systémique le contrôle de gestion est stratégique. Son rôle a été clarifié par (Forrester & Von Bertalanffy, 1993) considérés comme chefs de proue de cette discipline. D'après March et Simon (1993), l'organisation est un « *système d'action coordonnée entre des individus et groupes dont les préférences, l'information, les intérêts et le savoir diffèrent* ». Cette définition considère l'entreprise comme un système finalisé et ouvert, car il entretient des liens avec son environnement. Dans ce contexte, le contrôle de gestion a installé des processus pour rendre explicites les objectifs fixés, en vue de mettre en avant des mesures drastiques et correctives en cas de dérapage. Il s'ensuit que l'entreprise est dénombrée en trois éléments indépendants les uns des autres : Information, action et décision. Cette décomposition renforce l'intérêt du contrôle de gestion à piloter la performance de l'entreprise.

Ce pilotage concerne quatre cycles, dont la planification, la mesure, le contrôle et la modélisation. Le contrôle de gestion dépasse l'évaluation des résultats obtenus et la valorisation des écarts. Il se donne une autre fonction qui consiste à élaborer des plans d'action liés à la planification, et en même temps, concevoir un système de mesure pour l'entreprise. En somme, le contrôle de gestion est considéré comme un sous-système régulateur de l'effet Feed -back

nécessaire à l'entreprise considérée comme un système informé et ouvert sur le fonctionnement et l'évolution de ses composantes et son environnement.

Parallèlement à la systémique qui considère le contrôle de gestion comme régulateur du système organisationnel, la théorie des contrats et la théorie de l'agence considèrent ce dernier comme facteur régulateur de la dynamique des acteurs au sein des processus. Selon (Ghertman, 2003), la théorie des coûts de transaction met l'accent sur l'importance d'instaurer au sein des organisations un système de régulation des comportements afin d'augmenter la rationalité et d'atténuer les comportements opportunistes des acteurs. Cette théorie précise les missions du système de contrôle que la direction doit mettre en place (Langlois, Bonnier & Bringer, 2004). Toutefois, cette théorie a fait l'objet d'un grand nombre de critiques étant donné qu'elle présente un individualisme méthodologique à la fin des années 80.

En général, ces courants de pensée constituent un cadrage théorique qui inscrit le contrôle de gestion dans son lieu naturel. Ce dernier intègre la dimension humaine et sociale, pour un pilotage performant de l'organisation. Dans ce sens, le contrôle de gestion est considéré comme un outil d'aide à la décision, dans un environnement complexe, turbulent et cahoteux. C'est un système qui a pour fonction de gérer les connexions entre toutes les variables. Cela pose problème et pour la gestion moderne et pour les entreprises publiques pour qui ces variables sont difficilement connues et maîtrisées par les gestionnaires d'aujourd'hui. Mais face aux soubresauts divers qui sont survenus, et modifiés, en quelque sorte, la finalité du contrôle de gestion, qui consiste à accomplir de nouveaux rôles, par exemple, la gestion des budgets et le calcul des coûts, les divers modèles cités supra présentent des limites quant au climat actuel, qui est dynamique complexe et évolue à une vitesse de lumière. Cela nous incite à visualiser le contrôle de gestion dans son contexte immédiat et dans le milieu dans lequel l'entreprise entretient ses relations.

Tableau 1 : Synthèse des théories du contrôle de gestion des organisations

Théories	Auteurs	Année	Postulats
Théorie classique	F. Taylor, M. Weber et H. Fayol	Début du 20 ^{ème} Siècle	<ul style="list-style-type: none"> ● La décentralisation ; ● La division du travail et le contrôle des tâches ; ● Le contrôle du rendement par des indicateurs de performance ; ● L'unité de commandement et le contrôle vertical ; ● Le contrôle de gestion s'effectue par la comptabilité industrielle permettant la détermination et le calcul des écarts et l'émission des actions correctives et les sanctions.
Théorie des relations humaines	H. Fayol	Début du 20 ^{ème} Siècle	<ul style="list-style-type: none"> ● La motivation et l'importance de l'implication des acteurs de l'entreprise ; ● Le contrôle de gestion social : absentéisme, turnover, conditions de travail, leur motivation et implication des acteurs ; ● Le contrôle de gestion porte sur la dimension humaine et sociale.

Théorie systémique	J. W. Forrester, Ludwig Von Bertalanffy et K. Boulding March et Simon	1993	<ul style="list-style-type: none"> • L'entreprise est considérée comme un système finalisé et ouvert sur son environnement ; • Le contrôle de gestion constitue un sous-système régulateur du pilotage de l'entreprise vers la réalisation des objectifs planifiés grâce à l'analyse de la rétroaction reçue sur l'évolution de ses sous-systèmes et de son environnement.
La théorie des coûts de transaction	Williamson	1937	Le C.G est systématique, il régule les comportements pour amplifier la rationalité et minimiser les actes opportunistes des acteurs
La théorie d'agence/ d'incitation	Jensen et Meckling	1976	<ul style="list-style-type: none"> • L'entreprise s'inscrit dans un cadre contractuel dans lequel le principal (actionnaire ou propriétaire) contrôle en permanence les comportements des agents (managers) qui exécutent en son nom les tâches de gestion de l'entreprise.
Théorie de Droit de Propriété « TDP »	Alchain et Demsetz	1972	<ul style="list-style-type: none"> • Tout échange entre agents économiques correspond à un échange de droits de propriété sur des actifs par contrat ; • Si dans la structure de gouvernance d'une entreprise les agents propriétaires de l'entreprise (actionnaires) sont les seuls bénéficiaires résiduels de ce que l'ensemble des acteurs produisent, ils auront la possibilité de revendre à un tiers l'ensemble des contrats ; • Cependant dans le cas où les DDP sont partitionnables entre dirigeant et actionnaire l'exécutive n'est pas garantie. Ainsi, la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion efficace et efficient s'impose ce qui engendre des coûts de contrôle.

Source : auteurs

2.2. L'évaluation des politiques publiques

2.2.1. L'utilité et le besoin des évaluations

Parallèlement au contrôle de gestion, l'évaluation est, non seulement, une tâche ordinaire faisant partie du vécu professionnel des instances de contrôle ou d'audit, mais aussi une pratique ayant ses normes et ses bienfondés. Ce concept est un paradigme scientifique qui interpelle bon nombre de chercheurs : (Del Rey, 2013), (Bencheikh, 2013), (Chauvière, 2012), (Harakat, 2006) (Alkin, 2004). Les raisons qui expliquent son installation dans nos pratiques sont nombreuses et diverses. Elles sont liées à la transparence qui devrait marquer la gestion et la gouvernance publiques, aux exigences de la qualité des services publics, et enfin, à la nature de la gestion publique qui impose une organisation permanente des moyens et des méthodes des services.

En ce qui concerne la première raison, force est de noter que l'évaluation participe d'un souci de transparence dans les pratiques managériales publiques considérées comme une composante de la démocratie. Cette exigence figure à l'article 15 de la Déclaration des droits de l'homme

et du citoyen qui dispose que « *la Société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration* ».

La deuxième raison justifiant la mise en place de l'évaluation des politiques publiques est d'ordre utilitaire. Autrement dit, l'institution publique est censée répondre aux exigences du citoyen qui attend toujours davantage d'accessibilité, de simplicité, d'efficacité, de fiabilité, de célérité et de capacité de s'adapter aux situations individuelles.

Enfin, les lieux d'émergence des politiques publiques sont de plus en plus complexes : on y assiste à une panoplie d'intervenants et d'acteurs que les instances de contrôle et d'évaluation sont censées évaluer et accompagner. C'est d'ailleurs une raison judicieuse pour implanter un système d'évaluation public pour identifier tous les acteurs impliqués dans celle-ci et mesurer ses résultats sur la société et l'économie. Les instances de contrôle pour ne citer que la cour de compte constatent souvent que des politiques publiques sont mal ciblées, faute d'une analyse préalable et d'une réflexion suffisante.

Ces trois raisons montrent à quel point la chose publique est importante. Cette importance implique nécessairement l'instauration des outils d'analyse, d'accompagnement, de diagnostic pour appréhender la pratique managériale des institutions publiques. Le recours à l'évaluation doit renouveler en profondeur les modes de conception et de conduite de l'action publique.

2.2.2. Approches théoriques de l'évaluation des politiques publiques

Dans le cas du Maroc, l'évaluation des politiques publiques n'est pas ancienne. Les évaluations à connotations scientifiques datent années quatre-vingt-dix. Elles étaient pilotées par des institutions internationales. A cette époque, les bailleurs de fonds internationaux exigent la réalisation des évaluations pour les projets inscrits dans le cadre de la coopération internationale et ceux financés dans le cadre des partenariats avec les institutions internationales. C'est au début du XXI^e siècle que les concepts d'efficacité et d'efficience commencent à s'implanter au sein des entités publiques et commencent à préoccuper les décideurs publics. L'action des autorités publiques n'est plus à l'abri du contrôle et de l'analyse approfondis.

Certaines instances gouvernementales marocaines dans le cadre de certains programmes spécifiques commencent à entamer des évaluations sectorielles pour apprécier l'impact des interventions publiques dans le cadre de certains programmes spécifiques, comme, par exemple, l'évaluation du programme de lutte contre les effets de la sécheresse, effectuée par des commissions conjointes de l'Inspection Générale des Finances en 2002).

Selon l'ex-président de l'Association Marocaine de l'Évaluation (Bencheikh, 2013), la pratique de l'évaluation des politiques publiques au Maroc est un signe de démocratie dans les systèmes nationaux qui s'intéresse essentiellement à la question de « rendre les comptes ». Mais, en général, l'acception que donnent les institutions publiques au Maroc à l'évaluation est classique. Elle constitue selon Harakat (2006), un tremplin pour loquer le développement de la pratique évaluative. L'auteur stipule que le paysage public marocain est marqué par la prédominance des activités de contrôle administratif, financier et d'audit. Cette activité évaluative est assurée par diverses instances gouvernementales et non gouvernementales.

Dans une autre optique, Alkin (2004), dans l'arbre des théories de l'évaluation exprimées par l'enquête sociale et la reddition des comptes nous rappelle des variantes de la fonction évaluative dans les systèmes de gestion publique. En effet, la pratique évaluative au Maroc est envisagée, d'une part, dans sa dimension d'enquête scientifique sociale. D'autre part, dans la dimension de reddition des comptes qui fait partie des missions des institutions de contrôle et de l'intervention publique à savoir le parlement, la cours des comptes, ...).

La littérature nous renseigne que les approches scientifiques de l'évaluation sont de deux types. Il y a celles basées sur les preuves, les autres sont fondées sur la théorie. L'application de ces deux genres d'évaluation est faite selon des conditions précises. Les approches se

réclamant sur des épreuves font que les politiques publiques sont appréciées selon des essais ou des vérifications systématiques permettant de vérifier la performance des actions avant leur ancrage à grande échelle. Les États-Unis, l'Australie, la Grande-Bretagne et l'Allemagne se réclament de cette méthode. Mais quand les évaluations des politiques publiques sont formulées sous forme d'un processus de relations causales bien définies, les approches fondées sur les preuves ne sont pas toujours opportunes. Dans ce cas, il s'agit de faire appel aux approches basées sur la théorie.

Des chercheurs tels que Rogers & Owen (1999) mettent l'accent sur les risques liés au non-changement, et précisent que ce dernier n'implique pas seulement le développement de l'évaluation dans la société, mais aussi tous les aspects de modernisation de l'action publique. Autrement dit, le Maroc en tant que pôle émergent est invité à bénéficier des avancées réalisées par les pays pionniers dans ce domaine, en l'occurrence les États-Unis, le Canada, et même la France et le Mexique. Mais cette inscription dans un cadre international nécessite une adaptation des méthodes et des outils importés. Ce décroisement nécessite en même temps l'implantation des dispositifs formels et officiels, et l'instauration d'une culture de reddition des comptes et d'évaluation des actions publiques auprès des acteurs nationaux et locaux.

Tableau 2 : Synthèse des théories de l'évaluation des politiques publiques

Auteurs	Année	Conclusions
Bencheikh	2013	Au Maroc, la pratique de l'évaluation des politiques publiques est liée l'implantation d'une culture démocratique dans les systèmes nationaux donnant plus d'intérêt essentiellement à cette question de « rendre les comptes ».
Harakat	2006	Le paysage public marocain est marqué par la prédominance des activités de contrôle administratif, financier et d'audit.
Alkin	2004	Dans l'arbre des théories de l'évaluation exprimées par l'enquête sociale et la reddition des comptes, Alkin nous rappelle des variantes de la fonction évaluative dans les systèmes de gestion publique.
P-J. Rogers et J-M. Owen	1999	Ils existent plusieurs risques liés au non-changement, ce dernier n'implique pas seulement le développement de l'évaluation dans la société, mais aussi tous les aspects de modernisation de l'action publique.

Source : auteurs

3. Spécificités du secteur public et appropriation du rôle du contrôleur de gestion

3.1. La particularité du contrôle de gestion dans l'organisation publique

La pratique du contrôle de gestion dans le secteur public n'est pas récente, elle date des années 1970 (Zampiccoli, 2009). L'avènement du Nouveau Management Public et la réponse aux pressions institutionnelles du triptyque « usager-citoyen-contribuable » comme le souligne (Chevallier, 1997) ont participé à cette évolution. Le contrôle de gestion permet à l'État de faire valider ses actions en externe. Ce besoin de validation est commun à toutes les institutions publiques.

Cependant, l'implantation du contrôle de gestion dans ces lieux n'a pas pris en considération les spécificités inhérentes au secteur public. Le contrôle de gestion tel qu'il est conçu

scientifiquement repose sur ce qui est mesurable, mais les objectifs des organisations publiques ne le sont pas, les objectifs stratégiques et politiques sont difficilement traduisibles en objectifs opérationnels chiffrés. On ne peut pas mesurer les résultats d'une politique de santé, d'éducation ou sociale. En plus, une institution publique ne permet pas aux services d'être fédérés derrière un objectif commun comme c'est le cas au secteur privé qui vise la recherche du profit.

Les institutions publiques sont invitées à développer des systèmes de contrôle de gestion spécifiques et adaptées à leurs contextes. En plus, la diffusion du contrôle de gestion se trouve entachée par d'autres considérations comme, par exemple, la diversité des acteurs et leurs éventuelles réticences (Letort et Fabre, 2014). A titre d'illustration, nous citons les visions distinctes des élus et des cadres territoriaux dont les objectifs ne sont pas communs.

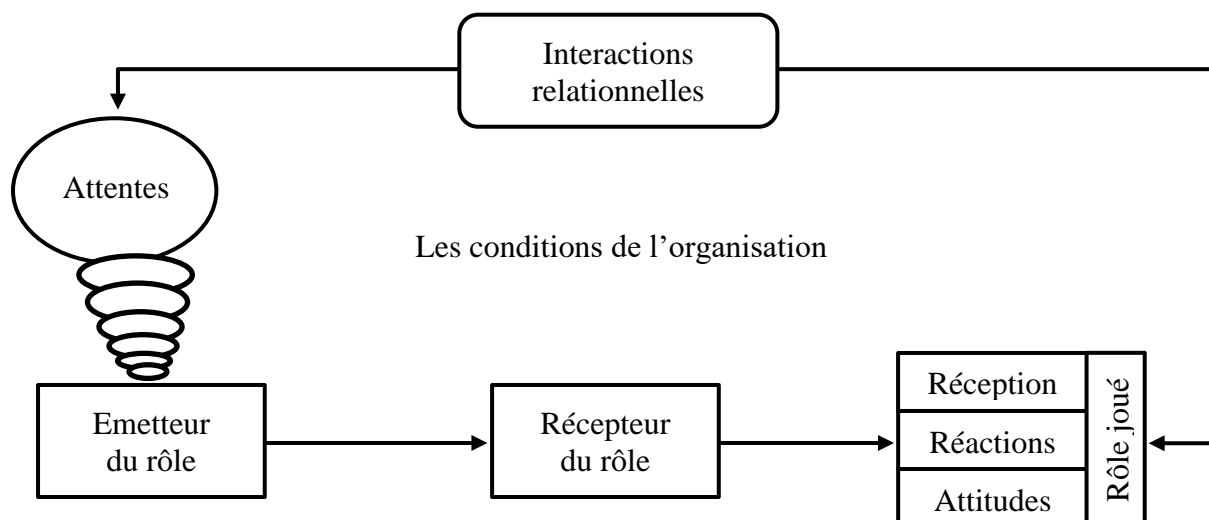
Dans cette réalité spécifique, le responsable du contrôle de gestion est un acteur novice qui doit faire face à ces contraintes qui peuvent impacter sa mission. À ce sujet (Gibert, 1995) se demande : « *Comment s'étonner alors [...] que le contrôleur de gestion qui ne répond pas aux questions-clés des organisations publiques n'occupe pas le devant de la scène comme cela a pu être le cas dans de grandes organisations privées.* ». C'est dans cette perspective qu'il faut prendre en considération les conditions de la prise de rôle du contrôleur de gestion et sur ses possibilités d'adaptation. Mais pour éclairer cette adaptation, nous tenterons de mobiliser la théorie des rôles et la théorie du nouveau management public.

3.1.1. La théorie des rôles

Le rôle est un concept protéiforme, mais, précisément, son lieu naturel est la science sociale selon laquelle ce dernier « *ne constitue pas un concept à part entière* » (Jaujard, 2011), p. 30. La détermination du « rôle » s'inscrit dans deux courants : le structuralisme et l'interactionnisme. Dans le cas du structuralisme, c'est le cadre qui définit les normes en termes d'actions et de relations sociales. Dans le cas de l'interactionnisme, le rôle se construit à partir de la dynamique des *interactions* sociales.

Le transfert du concept de la sociologie aux sciences de la gestion a été amorcé par les Américains. Katz & Kahn (1966) étaient responsables de cette adaptation légitimée par la nature de l'organisation qui est définie comme un « système ouvert de rôles » (p. 189). Le schéma ci-dessous clarifie notre vision de cette adaptation.

Figure 1 : Modélisation théorique de la prise de rôle



Source : Adapté à partir de Katz et Kahn, 1966

Ce schéma montre que nous avons affaire à un processus cyclique. Les « émetteurs de rôles » éprouvent des attentes en termes d'actions et d'attitudes sur le rôle étudié. Ces attentes émises seront décodées et interprétées par les grilles perceptuelles des récepteurs. Le rôle joué est ici un enjeu marquant les attentes des émetteurs et la lecture de ces dernières par les récepteurs. Cette dynamique entre attentes des acteurs et le comportement de la réception sont marqués dans les contextes organisationnels, relationnels et personnels. Ce processus cyclique implique une attitude passive et en même temps une autre active. Passive, c'est-à-dire, elle émane de la personne focale tout en prenant en considération le contexte. Active, elle émane de l'interprétation des rôles en fonction de ses attributs personnels et de la nature des interactions et de la dynamique sociale.

3.1.2. La théorie du nouveau management public

En public, le statut et l'identité du contrôleur de gestion sont assez flous. Le caractère spécifique des institutions publiques est contraignant pour le contrôleur de gestion. Pour Maurel (2005), ce dernier se heurte à la dynamique interne, au calendrier électoral ou encore au statut de la fonction publique. Pour (Dondeyne, 2013), le contrôleur de gestion est censé être légitimé en mettant en place d'autres facteurs tels que le changement des représentations cognitives et collectives ou bien veiller à assimiler de nouveaux rôles.

La littérature que nous avons survolée montre qu'il est difficile de cerner le concept de contrôle de gestion dans les organisations publiques. Car d'une part, les spécificités du contexte sont déterminantes. D'autre part, les acteurs sont réticents devant cette pratique. La littérature sur le contrôle de gestion est rarissime quand il s'agit du secteur public, la plupart des chercheurs abordent son rôle dans le privé. Nous citons à ce titre, Ahrens et Chapman (2000). Les travaux de ces chercheurs concernent deux rôles. D'une part, le rôle est orienté vers la surveillance. D'autre part, il est orienté vers le conseil et l'aide au pilotage. Dans ce sens, les finalités sont distinctes. Elles sont concentrées sur une remontée d'informations, soit vers la direction générale pour s'assurer de la performance des services (Bouquin 2010), soit vers le conseil opérationnel (Fornerino et Godener, 2006) pour faciliter la prise de décisions.

(Aucoin, 1995) a suggéré que le nouveau management public « NMP » est une réforme nécessaire parce que la gestion publique est trop préoccupée par les règles et les procédures, le tableau ci-dessous caractérise le système de contrôle de type NMP de celui du secteur public traditionnel. Dans ses travaux sur le management public, Crozier (1997) caractérise le NMP comme émanant de trois processus : le processus d'automatisation de l'organisation face à

l'autorité publique, le processus de la réconciliation des utilisateurs, qui consiste à réduire l'écart entre l'État et le citoyen. Ainsi, les organisations publiques doivent développer des instruments pour identifier et répondre aux nouveaux besoins des utilisateurs des services publics, et, enfin, le processus de transformation de l'organisation qui porte sur des changements de structure et de culture. Dans ce sillage, de nouveaux contacts doivent apparaître entre la politique, la jurisprudence, les citoyens et le gestionnaire des organisations publiques.

Tableau 3 : Caractéristiques des systèmes de contrôle et de recevabilité traditionnelle et de type NPM

Caractéristiques du système	Secteur public traditionnel (bureaucratie wébérienne)	Secteur public de type NPM
La coordination	La bureaucratie	Le marché
Focus principal du contrôle	Inputs et procédures	Résultats
Moments principaux du contrôle	Ex ante	Ex-post
Critères	Légalité, équité, intégrité économie, conformité des procédures	Efficiency, efficacité, coût efficacité, qualité
Acteurs principaux du gouvernement central	Ministres horizontaux avec leurs agents de contrôle respectifs	Ministres de tutelle avec leurs agents de contrôle respectifs

Source : Verhoest (2003, p. 6)

3.2. Contrôle de gestion et évaluation des politiques publiques dans un contexte changeant

3.2.1. Contrôle de gestion dans le contexte économique, technologique et social

De nos jours, ce contexte impacte profondément les entreprises et leurs systèmes de contrôle. Dans ce sens les modes managériaux sont invités à changer avec ce contexte incertain et imprévisible. Les risques que cette donnée peut engendrer impliquent une évaluation et une maîtrise pour permettre à ces modes de pilotage de maintenir leurs équilibres.

Dans ce même contexte, d'autres facteurs sont censés appeler un système d'évaluation, la concurrence et la capacité des institutions à créer des parts de marchés, la compétitivité des entreprises et sa relation avec la maîtrise des coûts et l'optimisation de l'allocation des ressources. Ces facteurs sont censés contraindre le contrôleur de gestion à diversifier ses outils de pilotage de la performance en concourant à piloter conjointement l'efficacité et l'efficience. Dans ce sens, le contrôleur de gestion intervient comme adjuvant pour soutenir l'évaluation des politiques, pour mesurer le changement, et créer une réactivité stratégique en appréciant de façon permanente et rationnelle les liens entre coût et valeur.

Cependant avec l'avènement de la technologie, les variables décisionnelles ont changé, les procédures de régulation et de contrôle aussi. Dans ce contexte, le contrôle de gestion tel qu'il est prôné par le modèle organisationnel est censé adopter de nouveaux indicateurs et de nouvelles modalités de pilotage. L'essor technologique a facilité la prospection et le ciblage et même la satisfaction des clients.

En outre, dans un contexte social, l'émergence des réseaux sociaux a exercé une influence sur les comportements des individus. Cette variable n'est pas prise en considération dans les théories organisationnelles. Elle doit être intégrée dans le contrôle de gestion considéré comme régulateur de cette nouvelle variable. D'autres facteurs qui n'étaient pas pris en considération par les théories organisationnelles sont liés à l'écologie et à l'éthique. Dans ce sens, le contrôle

de gestion ne pilote pas l'économie ou les finances, il pilote les objectifs sociaux et environnementaux.

En somme, ces contextes ont créé de nouveaux objectifs que la fonction contrôle de gestion doit réaliser. La quête de la qualité et de la performance se trouve une fonction majeure du contrôle de gestion. Dans ce sens, le contrôle consiste à piloter la performance. Il est censé assurer deux fonctions : la régulation et l'apprentissage qui passent par deux étapes, dont la planification et l'analyse des résultats. Cette façon de visualiser la performance doit précéder le choix d'un système d'évaluation et de mesure adéquate. Parallèlement à ces données, force est de noter la variable décentralisation qui ne figure pas dans les principes théoriques des modèles organisationnels et qui exige que la démarche du contrôle soit exercée tant au niveau de chaque entité qu'au niveau global.

3.2.2. L'évaluation des politiques publiques dans un contexte public.

Dans ce contexte effervescent, l'évaluation des politiques publiques et le contrôle de gestion relèvent d'une logique proche. Les deux outils managériaux sont invités à connaître ce qui se passe pour informer un citoyen de plus en plus exigeant. Ils sont aussi interpellés pour répondre à la remise en cause dont fait l'objet les autorités publiques quand il s'agit du pilotage de la performance et de la gestion des ressources. Les deux formes de gestion et de management sont invitées à améliorer la mise en œuvre et l'efficacité des services et des actions menées. Cette similitude entre le contrôle de gestion et l'évaluation des politiques publiques nous pousse à poser la question suivante. L'évaluation et le contrôle de gestion sont-ils pour autant identiques ?

Dans le contexte des institutions publiques, l'évaluation et le contrôle de gestion diffèrent de ceux pratiqués au privé. À partir de cette réalité, le problème est de se déplacer de la similitude à l'existence des liens entre les deux concepts. Ces liens nous contraignent pour poser une autre question : peut-on concevoir l'évaluation des politiques publiques sans intégrer la notion de contrôle de gestion ? Partant du principe qui fait que l'institution publique est le lieu de cette relation et que l'évaluation agit en externe tandis que le contrôle se fait plutôt en interne, le contrôle de gestion est considéré comme un adjuvant à l'évaluation de même que ceux de politique et de management public. Dans cette même optique, bien que le contexte d'implantation de l'évaluation et celui du contrôle de gestion dans les organisations publiques soient similaires, les deux formes managériales relèvent d'approches distinctes qu'il convient d'approfondir face aux réalités du terrain. La question de l'évaluation et du contrôle n'offre que peu d'exemples, car l'une et l'autre sont des outils émergents et nouveaux. Pour bien les appréhender, il fallait passer à la méthode des études de cas qui paraît à notre sens capable d'apporter d'autres éléments de réponse.

4. Contrôle et évaluation, positionnement, parenté et analyse

Dans un contexte d'organisation publique, la situation du contrôle de gestion par rapport à l'évaluation demeure une question délicate. Le sémantisme de l'un de ces deux vocables prête à confusion, et constitue une source de difficulté. Nous allons dans ce qui suit clarifier cette confusion en essayant de rendre compte des deux réalités : le contrôle de gestion et l'évaluation des politiques publiques.

D'abord, le contrôle de gestion est vu sous différents angles. Ces pratiques ne riment pas avec la panoplie d'acceptions que les auteurs ne cessent d'octroyer à ce concept. Ces acceptions sont spécifiques, c'est-à-dire, elles varient d'une organisation à une autre. La distinction opérée entre l'existant et les attentes participe au flou caractérisant l'identification du contrôle de gestion.

Du côté de l'évaluation de politique publique, la distinction revêt une autre forme. Il s'agit de tracer les frontières entre les évaluations managériales et démocratiques. La littérature

approchant ce paradigme précise des nuances notables entre l'évaluation de politique vue par les ténors de la recherche évaluative et celle préconisée par les adeptes de l'école des politiques publiques.

4.1. L'évaluation comme composante du contrôle de gestion

Au regard des contraintes budgétaires marquant l'action publique, l'appréhension des effets des politiques publiques s'impose à tout praticien et à tout chercheur. Il s'agit d'efficacité budgétaire de l'organisation publique. L'adoption des politiques publiques relève de la gouvernance et de l'arbitrage budgétaire relatifs aux dépenses.

Cependant, la mise en pratique des outils d'évaluation n'est pas évidente. Les dispositifs et les mécanismes ont, selon les chercheurs, des effets indésirables et non attendus. Cela montre que le concept d'évaluation est complexe ; il fallait rendre compte des mécanismes d'intervention pour atteindre les objectifs poursuivis (Bozio et Grenet, 2010). L'action évaluative se dessine pour objectif l'intérêt de la politique qui permet d'établir son impact causal. Sa mission consiste à éclairer, non seulement de la réalité organisationnelle, mais aussi, les choix démocratiques. En effet, les rapprochements entre cette action évaluative avec le contrôle de gestion ne sont pas évidents. Nous devons mettre en exergue les différents sémantismes et acceptions du concept pour marquer les liens ou les différences avec le contrôle de gestion.

Communément, le vocable « évaluation » implique un jugement de valeur sur une réalité quelconque. Cette façon de concevoir l'évaluation explique la réticence des responsables quant à l'évaluation des politiques publiques et selon laquelle la domination d'une expertise bureaucratique vise à remplacer les choix démocratiques. Mais d'après la littérature dans ce domaine, l'acte évaluatif ne remplace pas l'acte politique ; elle met en valeur les rapports et les retombées des outils de politiques publiques sur les objectifs dessinés par le citoyen considéré, dans cette perspective, comme acteur. Cela montre que la mise en œuvre du dispositif d'évaluation correspond bien au cahier des charges définies par ses concepteurs. Cette orientation fondée sur la performance des administrations publiques permet d'évaluer l'efficacité de la dépense publique. Cette approche assignée à l'évaluation est similaire au contrôle de gestion étant donné que le but ultime est de réduire les dépenses publiques et de moderniser l'institution publique.

4.2. Rapprochement du contrôle par rapport à l'évaluation

Les définitions officielles ainsi que les mesures qui s'inspirent de la littérature dans ce domaine sont loin de s'imposer à la réalité des organisations publiques. Les bonnes pratiques nous poussent à convoquer la notion de « maîtrise ».

Dans le cas du contrôle de gestion, on cherche à s'assurer de la conformité entre le fonctionnement d'une organisation et ce que l'on en attendait (Objectifs). En ce qui concerne l'évaluation des politiques, on cherche à comparer les résultats aux finalités.

Dans les deux cas, la mission du contrôleur de gestion ou de l'évaluateur dépasse la manifestation des écarts entre ce qui existe et ce qu'on attendait. On s'intéresse beaucoup plus à l'identification des causes de cet écart, car cet intéressement est primordial, et demande des analyses de la part des contrôleurs. Ces analyses ont pour but l'évaluation des politiques. Dans ces deux cas de figure, ce qui est constaté comme écart, et ce qui est analysé comme cause ne consistent pas à cerner les responsabilités des acteurs, mais, au contraire, il s'agit de maîtriser les choses à l'avenir. La maîtrise se donne ici comme finalité prospective.

Mais abstraction faite de ces nuances, les deux concepts expriment une parenté (ressemblance) et en même temps des personnalités distinctes. Chercher à les comparer aboutit à des conclusions sur ce qui les distingue. La force de l'un permet de pallier la faiblesse de l'autre. Les limites du contrôle de gestion ne sont pas dépassées par l'évaluation. Les faiblesses

de l'évaluation au niveau des objectifs ne sont pas renforcées par les pratiques de contrôle de gestion. Paradoxalement, l'expérience a montré des symétries et des complémentarités au niveau des deux concepts.

Dans les deux cas, la mission du contrôleur de gestion ou de l'évaluateur dépasse la manifestation des écarts entre ce qui existe et ce qu'on attendait. On s'intéresse beaucoup plus à l'identification des causes de cet écart, car cet intéressement est primordial, et demande des analyses de la part des contrôleurs. Ces analyses ont pour but l'évaluation des politiques. Dans ces deux cas de figure, ce qui est constaté comme écart, et ce qui est analysé comme cause ne consistent pas à cerner les responsabilités des acteurs, mais, au contraire, il s'agit de maîtriser les choses à l'avenir. La maîtrise se donne ici comme finalité prospective.

En somme, les deux concepts expriment une parenté et en même temps des personnalités distinctes. Chercher à les comparer aboutit à des conclusions sur ce qui les distingue. La force de l'un permet de pallier la faiblesse de l'autre. Les limites du contrôle de gestion ne sont pas dépassées par l'évaluation. Les faiblesses de l'évaluation au niveau des objectifs ne sont pas renforcées par les pratiques de contrôle de gestion. Paradoxalement, l'expérience a montré des symétries et des complémentarités au niveau des deux concepts.

5. Conclusion

Nous avons, à travers cet article, essayé de cerner les concepts de contrôle de gestion et des évaluations des politiques publiques. Nous avons également mis en valeur l'importance de ces deux paradigmes dans la pensée scientifique en essayant de clarifier les convergences et les divergences de ces pratiques managériales. Dans un autre temps, l'analyse a privilégié le transfert du système de contrôle de gestion du privé au public ainsi que les difficultés que peut engendrer ce transfert. Car le décloisonnement des concepts est censé aller de pair avec une adaptation et une prise de conscience des contextes et des enjeux afférents. Nous avons souligné également le statut privilégié qu'occupe le citoyen dans le management public ainsi que la quête de l'excellence et de la qualité tant soit peu recherchée par ce dernier.

L'analyse de la pratique managériale que nous avons effectuée a montré qu'il n'existe pas de « contrôle de gestion du secteur public », mais plutôt des difficultés à appliquer un véritable contrôle de gestion dans les organisations dépendant de ce secteur. Ces anomalies et difficultés sont tributaires des contextes spécifiques des institutions publiques et des enjeux marquant ces dernières. Ainsi, l'excellence et la performance convoitées consistent à s'assurer que les ressources de l'État sont bien maîtrisées, que les organismes s'adaptent en permanence à l'évolution de la société et que les utilisateurs sont satisfaits des prestations qu'ils reçoivent. L'appréciation de cette performance qui traduit les points de vue du citoyen, de l'utilisateur et du contribuable peut utiliser comme adjuvant le contrôle de gestion.

La présente recherche a permis, aussi, d'attirer l'attention sur le fait que dans les organisations publiques, le modèle cybernétique sur lequel est basé le contrôle de gestion apparaît de moins en moins opératoire. Car dans ce contexte, les objectifs sont souvent flous. L'évolution du contrôle de gestion tend vers le développement des évaluations et vers l'analyse de politiques comme la laisse supposer (Hofstede, 1981).

L'évaluation des politiques et le contrôle de gestion sont à la fois parents et dotés de personnalités assez distinctes. Les limites que présente le contrôle de gestion ne sont pas surmontées par le recours à des évaluations de politiques. Cependant, une éventuelle comparaison est possible avec ce que la littérature désigne par « la nébuleuse contrôle-évaluation ». Dans un sens similaire, l'évaluation et le contrôle de gestion ont déjà fait l'objet de comparaisons pour essayer de mettre au clair les nuances distinctives. Mais nous avons remarqué, eu égard à la littérature dans le domaine et à notre prospection lors de cette enquête, que dans le cadre des institutions publiques, l'évaluation revêt des facettes distinctes de ce qui se trouve au niveau du secteur privé. Nous avons remarqué aussi que le contrôle de gestion est

loin de ressembler à celui qui existe dans le privé. À cet égard, l'évaluation des politiques publiques est censée intégrer le contrôle de gestion.

Dans le deuxième axe de cette contribution, nous avons replacé le contrôle de gestion dans son cadre théorique et nous avons relevé que les modèles organisationnels du concept sont dépassés par l'évolution des choses. Ce dépassement s'explique par la turbulence caractéristique de l'environnement actuel des entreprises et l'existence d'un contexte incertain. Cette turbulence de plus en plus aigüe engendre de réels besoins pour ne citer que la quête de la performance et de l'efficacité qui sont tributaires du contexte économique et technologique dans lequel évolue l'entreprise publique. Le contrôle de gestion d'aujourd'hui ainsi que l'évaluation sont invités à servir toutes les variables, les fonctions et les processus de l'institution publique. Ainsi, la problématique que nous avons mise en avant reste ouverte du fait de l'impact des différents modèles organisationnels sur la finalité de la fonction contrôle de gestion, et aussi de la spécificité du contexte public.

En somme, le contrôle de gestion et, parallèlement, l'évaluation restent conditionnés par des facteurs organisationnels qui entraînent pour les « émetteurs de rôles » des « attentes » inexistantes. Pour autant, et compte tenu de la spécificité du contexte public, le contrôleur est amené à construire ses rôles et les interpréter indépendamment des attentes des émetteurs. Pour cela, il semble se référer à l'idéal type du rôle présenté dans le secteur privé.

Au final, cette contribution permet d'apporter des éclairages sur les liens entre contrôle de gestion et évaluation des politiques publiques. Cette dimension est peu traitée dans la littérature. Mais il s'en sort que cette contribution offre de nouvelles perspectives de recherche. De même, elle se concentre sur le rôle du contrôle de gestion à appuyer la démarche de l'évaluation, l'intérêt donné aux acteurs, surtout aux élus pourrait également apporter des éléments différents.

Références :

- (1) Ahrens, T., Chapman, C.S. (2000). Occupational identity of management accounting in Britain and Germany. *European Accounting Review*.
- (2) Anthony A. et R. Herzlinger R. (1975), « Management control in nonprofit organizations », Irwin Illinois.
- (3) Belfellah, Y., Carassus, D. (May 2016). L'Accountability dans l'entreprise publique : Revue de littérature et proposition d'un cadre d'analyse. *Accountability, Responsabilités et Comptabilités*, Poitier, France. URL : <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01902221>
- (4) Bouquin H., Fiol M. (Mai 2007) le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver. « Comptabilité et environnement ».
- (5) Bouquin H., Pesqueux Y. (1999), « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial, mai, pp.93-105.
- (6) Bouquin, H. (2010). Le contrôle de gestion. 9e éd., Paris : *Presses Universitaires de France*.
- (7) Bozio A. et J. Grenet J. (2010) : Economie des politiques publiques, Repères, La Découverte.
- (8) Bozio, A. (2014). « L'évaluation des politiques publiques : enjeux, méthodes et institutions », *Revue française d'économie*, 2014/4 (Volume XXIX), p. 59-85. DOI: 10.3917/rfe.144.0059.
- (9) Calvo-Ryba, J. (2004), « Le travail du dirigeant : vers une analyse en termes de rôle
- (10) Chevallier J. (1997), « La gestion publique à l'heure de la banalisation », *Revue française de gestion*, septembre-octobre, pp.26-37.
- (11) Chiapello, È. (1996). « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité Contrôle Audit*, 1996/2 (Tome 2), p. 51-74. DOI : 10.3917/cca.022.0051.
- (12) Conférence annuelle de l'AIMS, Vallée de Seine.
- (13) David, A. (2002). La recherche-intervention, cadre général pour la recherche en management ? In *Les nouvelles fondations des sciences de gestion* (A., David, A., Hatchuel, R., Laufer). Vuibert, 193-213.
- (14) Del Rey A. (2013) : La tyrannie de l'évaluation, Cahiers libres, La Découverte.
- (15) Désiré-Luciani, M.N., Hirsch D., Kacher, N., Polossat, M. (2013). Le grand livre du contrôle de gestion. P.427-457.
- (16) Dondeyne, C. (2013). La légitimation du contrôleur de gestion ou le complexe du caméléon. *Comptabilité sans Frontières. The French Connection*. Canada.
- (17) Drevet B. (2017). les outils du contrôle de gestion : des vecteurs de valeurs pour l'organisation publique, 27 *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 23, Volume 3 (p. 9 à 28).
- (18) Fort, M. (2018). « La prise de rôle du contrôleur de gestion en collectivité territoriale », *ACCRA*, 2018/2 (N° 2), p. 49-70. DOI : 10.3917/accra.002.0049.
- (19) Gerrard, A.J. (1969). What is a controller ? *The Accountant*
- (20) Ghertman M. (2004), Stratégie de l'entreprise : théories et actions, Paris : *Economica, collection gestion*.
- (21) Ghertman M., Arregle J.L. (2002), Cauvin E., Grand B., Rousseau P., Les nouvelles approches de la gestion des organisations, *Economica, coll. « Gestion »*.
- (22) Gibert, P. (1995). La difficile émergence du contrôle de gestion territorial. *Politiques et management public*.
- (23) Gibert, P. (2010). « Contrôle et évaluation, au-delà des querelles sémantiques, parenté et facteurs de différences », *Revue française des affaires sociales*, p. 71-88. DOI : 10.3917/rfas.101.0071.

- (24) Godener A., Fornerino M. (2005) « Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 11(1), pp.121-140.
- (25) Hofstede, G. (1981). Management Control of Public and Not-for-profit Activities. *Accounting, Organizations and Society*, 6(3), 193-211.
- (26) Hondeghe, A., Vandenabeele, W. (2005). Valeurs et motivations dans le service public. Perspectives comparatives. *Revue Française d'Administration Publique*, 115 : 463-480.
- (27) Jaujard, F. (2011). La transition de rôle, concept opératoire de gestion du changement. *Revue française de gestion*.
- (28) Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard-Translating Strategy into Action. Boston (Massachusetts) : *Harvard Business Press*.
- (29) Katz, D., Kahn, R. L. (1966). The social psychology of organizations. New York : John Wiley & Sons.
- (30) Langlois, G., Bonnier, C., Bringer, M., (2004), *Contrôle de gestion DECF, DESCF*.
- (31) Lapsley, I. (2009). New public management: The cruelest invention of the human spirit. *Abacus*, 45 (1):1-21.
- (32) Letort, F., Fabre, P. (2014). La comptabilité de gestion dans les communes : une diffusion contrariée par les divergences de représentations des acteurs. *Journée d'étude du réseau PILOTE*, Nantes, France.
- (33) Linhart, D. (2009). Comment l'entreprise usurpe les valeurs du secteur public. *Le Monde diplomatique*, septembre.
- (34) Maurel, C. (2005). Une approche du travail des contrôleurs de gestion dans les Conseils Généraux à partir de leurs représentations discursives. *Gestion 2000*, (3), 79-100.
- (35) Rocher, S. (2010). « De l'implantation à l'appropriation d'un outil de gestion comptable dans le secteur public local : une approche interactionniste », *Comptabilité Contrôle Audit*, 2008/1 (Tome 14), p. 49-67. DOI : 10.3917/cca.141.0049.
- (36) Zampiccoli, L. (2009). Le développement des pratiques de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales. *Gestion et Management Publics*, vol.7, Juillet.